



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Καλλιθέα, 30/05/2016

Αριθμός απόφασης: 2001

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 16 04 529
ΦΑΞ : 213 16 04 566

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του **ΑΦΜ**, κατοίκου ΑΧΑΡΝΩΝ ΑΤΤΙΚΗΣ επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ./2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 30/12/2015 έκθεση μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 4.005,00€, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν.4337/2015 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 1809/1999 και του άρθρου 5§8α του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του ν. 3784/2009, της Κ.Υ.Α. αριθμ. Φ2 1617(ΦΕΚ. Β'1980/21-12-2010) και της ΠΟΛ. 1009/4-1-2012 (ΦΕΚ Β' 72/27-01-2012).

Οι παραβάσεις αφορούν σε μη έκδοση 468 φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας εκάστου μικρότερης των 1.200,00€ που προβλέπονται από το σύστημα εισροών – εκροών για την πώληση καυσίμου, κατά παράβαση των οριζόμενων στα άρθρα 1§1 και 7§1 του ν.4093/2012 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1009/4-1-2012.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ κατόπιν του πορίσματος της από 30/12/2015 συμπροσβαλλόμενης έκθεσης μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου με βάση τη με αριθ./15-09-2014 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η παραπάνω Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, η συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου και κάθε συναφής εναντίον του πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Τα εσφαλμένως κρινόμενα ως μη εκδοθέντα στοιχεία αφορούν μόνο την 28η Αυγούστου 2013 και ανέρχονται με βάση τα προσκομισθέντα κατά τον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία σε 252 (ΠΑΗΨΣ-28/08/2013 1-252) καθώς τα υπόλοιπα 218 αφορούν την 27η Αυγούστου 2015 καταληκτική ημερομηνία εγκατάστασης του συστήματος εισροών-εκροών.
2. Ο καταλογισμός του ως άνω προστίμου με την αιτιολογία ότι δήθεν δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 ν. 2523/97 και της ΠΟΛ 1009/04.01.2012 αντίκειται στις Συνταγματικά καθιερωμένες και προστατευόμενες αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης στη Διοίκηση και της χρηστής Διοίκησης, διότι ουδέν αδίκημα φοροδιαφυγής τελέστηκε και έχουν καταβληθεί όλοι οι αναλογούντες φόροι εισοδήματος και Φ.Π.Α.
3. Σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 5 § 8 περ. α' και β' του ν. 2523/97, για να στοιχειοθετηθεί αυτοτελής παράβαση, θα πρέπει είτε να μην έχει εκδοθεί καθόλου φορολογικό στοιχείο, είτε το

εκδοθέν φορολογικό στοιχείο να έχει εκδοθεί ως αθεώρητο, ενώ θα έπρεπε να εκδοθεί θεωρημένο.

4. Η εκπρόθεσμη ένταξη στο σύστημα εισροών-εκροών, έστω και για μια μέρα, δεν οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα, αλλά σε υπαιτιότητα της εγκαταστάτριας του συστήματος εταιρείας «.....», όπως αποδεικνύεται και από το από 01-07-2013 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ εκείνου και της εταιρείας «.....», στο οποίο αναφέρεται ότι η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία θα πρέπει να έχει ολοκληρώσει την εγκατάσταση και την σύνδεση των άνω συστημάτων στο πρατήριό του έως την 27/08/2013.
5. Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν νομικά πλημμελείς και ακυρωτές, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013 καθόσον στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν προσδιορίζονται με σαφήνεια τα πραγματικά δεδομένα στα οποία θεμελιώνει η φορολογική αρχή την τέλεση των σχετικών παραβάσεων που επικαλείται, ούτε αναλύεται και προσδιορίζεται και επεξηγείται ο τρόπος, οι διατάξεις και η μέθοδος με την οποία προσδιορίζεται το επιβληθέν πρόστιμο στο δεκαπενταπλάσιο των 267 ευρώ.
6. Η διαπίστωση της μη τήρησης του χρονοδιαγράμματος εγκατάστασης-λειτουργίας του συστήματος εισροών-εκροών και της μη χρήσης εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) στο πρατήριό του σύμφωνα με τα προβλεπόμενα της Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1009/2012, σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά και συγκεκριμένα της έκδοσης κατά την ελεγχόμενη περίοδο από εκείνον όλων των νόμιμων φορολογικών στοιχείων κατά τα ανωτέρω, δεν μπορεί από μόνη της να στοιχειοθετήσει τις καταλογιζόμενες από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. παραβάσεις, καθότι στη σχετική έκθεση ελέγχου βεβαιούται ότι δεν είχαν τελεσθεί άλλες παραβάσεις πλην της μονοήμερης καθυστέρησης και ότι τα εκδοθέντα ως άνω φορολογικά στοιχεία περιείχαν τουλάχιστον τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ. 1009/2012 δεδομένα των αποδείξεων και βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία πριν την έναρξη του ελέγχου.
7. Η ίδια έκθεση βεβαιώνει ότι τηρούσε κατά την κρίσιμη περίοδο όλα τα προβλεπόμενα από τις ως άνω σχετικές διατάξεις και ΠΟΛ. ειδικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι δελτία ισοζυγίου ημέρας κλπ., τα οποία και τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και έγιναν αποδεκτά ως νόμιμα.
8. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται την με αριθμ. 2047/2015 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της προσβαλλόμενης πράξεως, υπήρξε η ακόλουθη αλληλογραφία:

Α) Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2016 ΕΜΠ/30-05-2016 έγγραφο της Υπηρεσίας μας με θέμα: «Ειδοποίηση για αποστολή στοιχείων» προς τη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, με το οποίο ζητάμε να μας γνωρίσουν από ποιον φορολογικό μηχανισμό εκδόθηκαν τα **«468 φορολογικά στοιχεία, αξίας εκάστου μικρότερης των 1.200,00€, εκτός συστήματος Εισροών – Εκροών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§1 και 7§1 του Ν.4093/2012 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1009/2012»** (σελίδα 9 της από 30/12/2015 έκθεσης μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της ελεγκτού Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ) και την ημερομηνία έναρξης λειτουργίας του εν λόγω μηχανισμού.

Β) Σε απάντηση του ως άνω εγγράφου, η Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ μας απέστειλε το με αριθμ. πρωτ./30-05-2016 έγγραφό της (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2016 ΕΜΠ/30-05-2016) με το οποίο μας γνωρίζει ότι τα ως άνω φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν από τον φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου ΕΑΦΔΣΣ (τύπος) και ο οποίος έχει ημερομηνία έναρξης στη Δ.Ο.Υ. ΑΧΑΡΝΩΝ 17/02/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ. 31 παρ.7 του ν. 3784/2009** ορίζεται:

«Οι κάτοχοι άδειας λιανικής εμπορίας πετρελαιοειδών προϊόντων υποχρεούνται εντός έξι (6) μηνών από την έναρξη ισχύος του παρόντος σε εγκατάσταση στα πρατήρια υγρών καυσίμων ολοκληρωμένου συστήματος ελέγχου εισροών-εκροών, στο οποίο υποχρεωτικά συνδέεται φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Ανάπτυξης και Μεταφορών και Επικοινωνιών καθορίζονται οι προδιαγραφές και ρυθμίζονται τα θέματα εγκατάστασης των συστημάτων ελέγχου εισροών-εκροών, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζονται οι διαδικασίες, οι όροι και οι προϋποθέσεις της εγκατάστασης, για το κάθε είδος καυσίμου, των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α), το ακριβές χρονοδιάγραμμα εφαρμογής, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **Φ2-1617/7-12-2010 (ΦΕΚ 1980 Β΄) Κοινής Υπουργικής Απόφασης** των Υπουργών Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας και Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων, όπως ισχύουν, καθορίστηκαν οι διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων καθώς και οι απαιτήσεις συμμόρφωσης, καταγραφής, λειτουργίας και διασφάλισης των μετρήσεων και ηλεκτρονικής αποστολής δεδομένων.

Επειδή, με την Α.Υ.Ο. **ΠΟΛ 1009/4-1-2012 (ΦΕΚ 72/Β/2012) Απόφαση** των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας με θέμα: «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού» όπως τροποποιήθηκε με την αριθ. Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1203/2012 (ΦΕΚ 3130/Β/2012) ορίστηκε το χρονοδιάγραμμα εγκατάστασης του συστήματος εισροών-εκροών με βάση τις διατάξεις της Κ.Υ.Α. Φ2-1617/07-12-2010, καθώς και το είδος, το περιεχόμενο, ο τρόπος και ο χρόνος έκδοσης ειδικών φορολογικών στοιχείων των πρατηρίων υγρών καυσίμων, για την παρακολούθηση των συναλλαγών τους, από τις πωλήσεις καυσίμων.

Συγκεκριμένα στο άρθρο 2 ορίζεται ότι :

«Από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών – Εκροών εκδίδονται τα ακόλουθα δελτία, τα οποία αποτελούν ειδικά φορολογικά στοιχεία.

2.1. Δελτίο παραλαβής...

2.2. Δελτίο Ισοζυγίου Ημέρας...

2.3. Δελτίο Λιτρομέτρησης..

3. Απόδειξη εσόδου

3.1. Η απόδειξη αυτή, που αποτελεί ομοίως ειδικό φορολογικό στοιχείο, εκδίδεται αυτόματα από το σύστημα, με την ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία, μέσω εκτυπωτικού μηχανισμού που βρίσκεται σε πρόσφορη και ορατή θέση για άμεση λήψη από τον πελάτη. Στην πιο πάνω απόδειξη αναγράφονται:

α) Τα στοιχεία του εκδότη, β) Ο α/α της δεξαμενής, γ) Ο α/α της αντλίας, δ) Το είδος του καυσίμου, ε) Η ημερομηνία (ΕΕΜΜΗΗ) και η ώρα έκδοσής του (ΩΩΛΛ), στ) Ο όγκος (ποσότητα) του καυσίμου, ζ) Η τιμή μονάδας (με Φ.Π.Α.), η) Ο συντελεστής Φ.Π.Α., θ) Η συνολική αξία. ...

4. Σήμανση με φορολογικό μηχανισμό

Τα δελτία και οι αποδείξεις που αναφέρονται ανωτέρω εκδίδονται μηχανογραφικά και το περιεχόμενό τους διασφαλίζεται με τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α΄) και της Α.Υ.Ο.Ο. 1100772/1474/0015/ΠΟΛ.1135/26.10.2005 (ΦΕΚ 1592 Β΄).»

.....

Επειδή, τα ανωτέρω αποτελούν ειδικά φορολογικά στοιχεία, εκδίδονται μηχανογραφικά και το περιεχόμενό τους διασφαλίζεται με τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1135/26-10-2005.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1161/2013 ορίστηκε η καταληκτική ημερομηνία εγκατάστασης και παραγωγικής λειτουργίας Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών Εκροών, ήτοι μέχρι 27.3.2013 ή **το αργότερο μέχρι 27.8.2013** στην Περιφέρεια Αττικής και στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης.

Επειδή, με το αρ. πρωτ. **ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1082182 ΕΞ 2015/17-06-2015** έγγραφο του ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ τμήμα Ζ΄ (ΚΦΑΣ) προς την υπηρεσία μας παρέχονται πληροφορίες, αναφορικά με τις κυρώσεις που επιβάλλονται στα πρατήρια υγρών καυσίμων, κατά παράβαση των διατάξεων την Κ.Υ.Α ΠΟΛ 1009/5.1.2012, για την εγκατάσταση και λειτουργία των συστημάτων εισροών – εκροών τις οποίες οι υπηρεσία μας εφαρμόζει, συγκεκριμένα:

« **Α. Περίπτωση α:** Έκδοση στοιχείων εσόδου από Φ.Τ.Μ. – Φορολογικό μηχανισμό και καταχώριση τους στα τηρούμενα βιβλία, βάσει των δελτίων ημερήσιας αναφοράς «Ζ» και όχι μέσω συστήματος εισροών – εκροών:

Για τη χρήση 2013 : Επιβάλλονται πρόστιμα κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του ν. 1809/1988, για την μη εγκατάσταση του συστήματος εισροών – εκροών (γενική παράβαση), καθώς και της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (αυτοτελείς παραβάσεις), για την μη αναγραφή του είδους και της ποσότητας του καυσίμου στο περιεχόμενο στων στοιχείων εσόδου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της Κ.Υ.Α ΠΟΛ. 1009/2012 όπως ισχύει».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. **10 του ν. 1809/1988** το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 38 παρ. 2 ν. 4308/2014, παραμένει σε ισχύ για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2014, ορίζεται ότι:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του νόμου αυτού, των αποφάσεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του και των διατάξεων που αναφέρονται στις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος ισχύουν οι Εννοιολογικοί προσδιορισμοί της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.».

Επειδή, με τις διατάξεις της **υποπερίπτωσης α.β της περίπτωσης α της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997** ορίζεται:

«2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α.,

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

α.γ.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5§5 περίπτωση γ' ορίζεται ότι:

«5. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν:

α) ...

β) ...

γ) για συγκεκριμένη συναλλαγή έχει εκδοθεί το μη προσήκον φορολογικό στοιχείο, εφόσον το εκδοθέν περιλαμβάνει τουλάχιστον τα δεδομένα του προβλεπόμενου, έχει εκδοθεί στον οριζόμενο γι' αυτό χρόνο και φέρει θεώρηση στην περίπτωση που απαιτείται»

Επειδή με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περιπτ. α' και της περιπτ. γ' της παραγράφου 8 του **άρθρου 5 του ν. 2523/1997** ορίζεται:

«8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1), ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ..... »

β) ...,

γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής. Ειδικά, σε περίπτωση μη αναγραφής του ονοματεπώνυμου στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, όταν αυτές αφορούν πωλήσεις αγαθών, εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος, θεωρείται γενική παράβαση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 5 § 9 του ν. 2523/1997** ορίζεται:

«9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις,

για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **7§3 περιπτ. στ' του ν. 4337/2015** ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) ..., β) ..., γ)...., δ)...., ε)...., στ)...

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή, εν προκειμένω στην από 30/12/2015 έκθεση μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ,

στο **κεφάλαιο 5. Διαπιστώσεις ελέγχου** αναφέρεται ότι:

«Ελεγκτικές επαληθεύσεις έκδοσης φορολογικών στοιχείων

Ελέγχθηκε αν τηρήθηκε το χρονοδιάγραμμα εγκατάστασης του συστήματος εισροών – εκροών, με καταληκτική ημερομηνία την 27/08/2013 για την Περιφέρεια Αττικής, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1009/04-01-2012. Προσκομίσθηκε το πρώτο ισοζύγιο με σήμανση από ΕΑΦΔΣΣ με ημερομηνία 29/08/2013. Συνεπώς η σύνδεση του συστήματος με τον φορολογικό μηχανισμό και η έκδοση των ειδικών στοιχείων κατά τον προβλεπόμενο από τον νόμο τρόπο διαπιστώθηκε ότι έγινε στις 29/08/2013.

Για το χρονικό διάστημα από 28/08/2013, καταληκτική ημερομηνία εγκατάστασης συστήματος Εισροών – Εκροών και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού, έως 29/09/2013 **εκδόθηκαν 468 φορολογικά στοιχεία**, αξίας εκάστου μικρότερης των 1.200,00€, εκτός συστήματος Εισροών – Εκροών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§1 και 7§1 του Ν.4093/2012 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1009/2012.

στο **κεφάλαιο 7. Πόρισμα Ελέγχου** αναφέρεται ότι:

Από όλα τα ανωτέρω σε βάρος της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ: Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ καταλογίσουμε τις ακόλουθες παραβάσεις:

ΧΡΗΣΗ 2013

Μη έκδοση 468 φορολογικών στοιχείων, που προβλέπονται από το σύστημα εισροών – εκροών για την πώληση καυσίμου κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1§1 και άρθρου 7§1 του Ν.4093/2012 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1009/2012.».

Επειδή, σε απάντηση του με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2016 ΕΜΠ/30-05-2016 εγγράφου της Υπηρεσίας μας, η Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ μας απέστειλε το με αριθμ. πρωτ./30-05-2016 έγγραφό της (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2016 ΕΜΠ/30-05-2016) με το οποίο μας γνωρίζει ότι τα ως άνω φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν από τον φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου ΕΑΦΔΣΣ (τύπος) και ο οποίος έχει ημερομηνία έναρξης στη Δ.Ο.Υ. ΑΧΑΡΝΩΝ 17/02/2013.

Επομένως, από τα ως άνω προκύπτει ότι ο προσφεύγων έθεσε σε παραγωγική λειτουργία το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών – Εκροών, την 29/08/2013, ήτοι μετά την προβλεπόμενη καταληκτική ημερομηνία (27-8-2013) και ότι για το χρονικό διάστημα από 27/08/2013 έως 28/08/2013, ο προσφεύγων **εξέδωσε 468 αποδείξεις – φορολογικά στοιχεία αξίας** από το φορολογικό μηχανισμό του ν. 1809/1998 (αριθμ. μητρώου ΕΑΦΔΣΣ) αντί από το ολοκληρωμένο σύστημα παρακολούθησης εισροών – εκροών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013: « Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου.»

Περαιτέρω δε, όπως έχει γίνει νομολογιακά δεκτό, είναι απαραίτητα στην οικεία έκθεση ελέγχου να προσδιορίζονται με σαφήνεια τα πραγματικά δεδομένα στα οποία θεμελιώνει η φορολογική αρχή την τέλεση των σχετικών παραβάσεων, κατά τρόπο ώστε να μην αφήνει κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης της.

Επειδή η διαπίστωση της μη τήρησης του χρονοδιαγράμματος εγκατάστασης – λειτουργίας του συστήματος εισροών – εκροών από τον προσφεύγοντα σύμφωνα με τα προβλεπόμενα της ΚΥΑ ΠΟΛ 1009/2012, σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά και συγκεκριμένα της έκδοσης κατά την κρίσιμη περίοδο από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων εσόδου από το φορολογικό μηχανισμό του ν. 1809/1998 (αριθμ. μητρώου ΕΑΦΔΣΣ) αντί από το ολοκληρωμένο σύστημα παρακολούθησης εισροών – εκροών, δε μπορεί από μόνη της να στοιχειοθετήσει την καταλογιζόμενη από την αρμόδια ΔΟΥ παράβαση της μη έκδοσης στοιχείων εσόδου καθότι στη σχετική έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται αν τα εκδοθέντα ως άνω φορολογικά στοιχεία περιείχαν τουλάχιστον τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ 1009 /2012 δεδομένα των αποδείξεων εσόδου.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου τυγχάνει νομικά πλημμελής και ακυρωτέα καθόσον στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία η εν λόγω παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων που προβλέπονται από το σύστημα εισροών – εκροών για το χρονικό διάστημα 27.08.2013 έως 28.08.2013 και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι βάσιμος.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι, η εκπρόθεσμη ένταξη στο σύστημα εισροών – εκροών δεν οφείλεται σε δική της υπαιτιότητα αλλά στα σοβαρά πρακτικά προβλήματα εγκατάστασης και της εύρυθμης λειτουργίας των συστημάτων εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων, τα οποία είναι γνωστά τόσο στο Υπουργείο Οικονομικών όσο και στο Υπουργείο Ανάπτυξης είναι αβάσιμος διότι ο

προσφεύγων δεν απαλλάσσεται από τις φορολογικές της υποχρεώσεις όπως αυτές προκύπτουν από τις κείμενες διατάξεις.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των διατάξεων του ν. 3784/2009, της Κ.Υ.Α. αριθμ. Φ2 1617(ΦΕΚ. Β΄1980/21-12-2010), της ΠΟΛ. 1009/4-1-2012 (ΦΕΚ Β΄ 72/27-01-2012) και της ΠΟΛ.1032/21-02-2013 (ΦΕΚ 548/07-03-2013), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Σημειώνεται ότι:

Α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§§1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...

β) ...

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Β) Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Γ) Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: *«Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου»* στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθειςών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 29/01/2016 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθμ. /2015 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων .

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).